Les retenues à la source
(Version 2005)

Chapitre 15 - Les sanctions applicables suite au non respect des obligations attachées à la retenue à la source

Plusieurs sanctions frappent le manquement aux obligations attachées à la retenue à la source :

- La sanction du défaut ou de l'insuffisance de la retenue à la source sur rémunérations versées aux résidents ;
- La sanction relative à l'avance de 25% sur les bénéfices des sociétés fiscalement transparentes ;
- La sanction du défaut ou insuffisance de retenue à la source sur rémunérations versées aux non résidents :
- Les pénalités de retard exigibles en cas de paiement tardif et spontané de l'impôt ;
- Les pénalités de retard dues en cas d'intervention des services du contrôle fiscal ;
- Les pénalités de recouvrement dues à partir de la constatation de la créance du trésor sur les livres du comptable public ;
- Les sanctions liées à la déclaration dite de l'employeur ;
- Les poursuites pénales en cas de non reversement de retenue à la source avec un retard supérieur à six mois constaté suite à l'intervention du contrôle.

Les pénalités de retard, les pénalités de recouvrement ainsi que les amendes fiscales ne sont susceptibles d'aucune remise. En effet, aucune disposition légale, sauf l'amnistie, n'est prévue pour permettre la réduction totale ou partielle des pénalités.

Section 1. La sanction du défaut ou de l'insuffisance de retenue à la source

§ 1. Sanction du défaut ou de l'insuffisance de retenue à la source sur rémunérations versées aux résidents

Aux termes de l'article 83 du code des droits et procédures fiscaux, est punie d'une pénalité égale au montant des retenues non effectuées ou insuffisamment effectuées, toute personne qui n'a pas retenu l'impôt à la source conformément à la législation fiscale en vigueur ou qui l'a retenu d'une manière insuffisante. Cette pénalité est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

§ 2. Sanction du défaut ou de l'insuffisance de retenue à la source sur rémunérations versées aux non résidents

Aux termes du § IV dernier alinéa de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS, les retenues non effectuées sur les sommes payées à des non résidents sont considérées comme étant à la charge du débiteur domicilié ou établi en Tunisie.

Dans ce cas, le montant de la retenue prise en charge est déterminé selon la formule :

$$\text{Retenue à la source} = \frac{(\text{Montant payé x Taux de la retenue en droit commun})}{(100\% - \text{Taux de la retenue})}$$

La retenue à la source prise en charge aux lieu et place du bénéficiaire non résident n'est pas déductible de l'assiette imposable à l'IRPP (en régime réel) et de l'IS chez l'entreprise tunisienne qui le supporte, lorsqu'il porte sur l'une des rémunérations au titre (article 14 § 2 du code de l'IRPP et de l'IS) :

- des droits d'auteur ;
- de l'usage, de la concession de l'usage ou de la cession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle de plan, d'une formule ou d'un procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision ;

• de l'usage, ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique ;

• des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ;

• des études techniques ou économiques, ou d'une assistance technique ;

L'exclusion du droit à déduction porte **sur la retenue à la source prise en charge et non sur le montant de la rémunération** versée qui reste déductible suivant les conditions normales de déductibilité.

A contrario, l'impôt pris en charge reste déductible lorsqu'il se rapporte à toute autre rémunération passible d'une retenue à la source tels que :

- Les salaires ;
- Les intérêts ;
- Les jetons de présence ;
- Les loyers ; etc...

Section 2. Sanction relative à l'avance de 25% sur les bénéfices des sociétés fiscalement transparentes

Le retard dans le paiement de l'avance de 25% due sur les bénéfices des sociétés fiscalement transparentes entraîne l'application, à compter de la date limite légale de paiement de ladite avance, des pénalités de retard prévues par les articles 81, 82, 86 et 88 du CDPF.

Section 3. Sanction pour refus de délivrance d'attestation de retenue à la source

Aux termes de l'article 105 du code des droits et procédures fiscaux, est punie d'une amende de 100 dinars à 5.000 dinars toute personne qui refuse de délivrer une attestation au titre des sommes retenues à la source.

Section 4. Les pénalités de retard dues en cas de non paiement des retenues à la source dans les délais impartis

Sous-section 1. Pénalités de retard exigibles en cas de paiement tardif et spontané de l'impôt

Tout retard dans le paiement de tout ou partie de l'impôt entraîne l'application d'une pénalité de retard liquidée au taux de 0,75% du montant de l'impôt par mois ou fraction de mois de retard, lorsque l'impôt exigible est acquitté spontanément et sans l'intervention préalable des services du contrôle fiscal.

Le minimum de la pénalité de retard est fixé à 5 dinars. Ce minimum est dû même en l'absence de montant d'impôt exigible.

§ 1. Cas d'une retenue unique

Exemple 1 : Supposons qu'une personne physique exerçant une activité commerciale a opéré des retenues à la source d'impôt sur le revenu d'un montant de 1000 D au titre du mois de janvier N, le reversement de ces retenues doit intervenir au plus tard le 15 février N.

L'intéressé s'est présenté à la recette, pour le dépôt de la déclaration et le paiement de ces retenues, le 20 mars N.

Dans ce cas, les pénalités sont liquidées comme suit :

- Montant des retenues	1.000,000 D
- Pénalité de 0,75% par mois ou fraction de mois (retard : 2 mois) 1000 D x 0,75% x 2	15,000 D
Total général	**1.015,000 D**

§ 2. Cas de retenues multiples

Exemple : Soit une banque commerciale qui a opéré durant le mois de février N les retenues suivantes :

- 30.000,000 D sur des traitements et salaires ;
- 1.500,000 D sur des honoraires, commissions, courtages et loyers ;
- 500,000 D sur des payements au titre d'une étude économique qui lui a été faite par un non résident ;
- 21.000,000 D sur des revenus de capitaux mobiliers ;

et qui les a reversées le 30 avril N.

Dans ce cas, les pénalités seront liquidées au taux de 0,75% applicable à chaque nature de retenue comme suit : (en dinars)

Revenu	Retenues en principal	Pénalités (0,75% x 2)	Total
Traitements, salaires, pensions et rentes viagères	30.000,000	450,000	30.450,000
Honoraires, commissions, courtages et loyers	1.500,000	22,500	1.522,500
Redevances	500,000	7,500	507,500
Revenus des capitaux mobiliers	21.000,000	315,000	21.315,000
Total général	53.000,000	795,000	53.795,000

Sous-section 2. Pénalités de retard exigibles suite à l'intervention des services du contrôle fiscal

La pénalité de retard est portée lorsque le retard dans le paiement de l'impôt est constaté suite à l'intervention des services du contrôle fiscal à :

- 1% par mois ou fraction de mois de retard lorsque :
  - le paiement de l'impôt exigible intervient dans un délai maximum de 30 jours de la date de reconnaissance de dette, et
  - la reconnaissance de dette intervient avant l'achèvement de la phase de la conciliation judiciaire.
- et 1,25% par mois ou fraction de mois de retard dans les autres cas.

Cette pénalité est due avec un minimum de 5 dinars.

Section 4. Les pénalités de recouvrement (dites pénalités sur droits constatés)

Toute créance fiscale constatée dans les écritures du receveur des finances, donne lieu à l'application d'une pénalité de retard liquidée au taux de 1% par mois ou fraction de mois de retard du montant de la créance en principal.

Le retard est calculé à partir du premier jour qui suit l'expiration d'un délai de 90 jours à compter de la date de la signature par le contribuable de la reconnaissance de dette ou de la notification de l'arrêté de taxation d'office et jusqu'à la fin du mois au cours duquel est intervenu le paiement de l'impôt.

Section 5. Les sanctions liées à la déclaration dite de l'employeur

Trois sanctions sont susceptibles de s'appliquer :

- amende pour défaut de dépôt de la déclaration,
- amende pour toute omission et toute inexactitude entachant la déclaration,
- non déductibilité de certaines charges non déclarées dans la déclaration de l'employeur.

§ 1. Défaut de dépôt de la déclaration d'employeur

Aux termes de l'article 89 du CDPF, le défaut de dépôt de la déclaration d'employeur expose les personnes qui y sont soumises à une amende de 100 D à 10.000 D, en sus des pénalités de retard.

a) Dépôt spontané mais tardif de la déclaration d'employeur

L'amende prévue par l'article 89 du code des droits et procédures fiscaux (amende de 100 D à 10.000 D), n'est pas applicable lorsque le contribuable régularise sa situation avant l'intervention des services de l'administration fiscale.

b) Dépôt de la déclaration d'employeur sur intervention des services du contrôle

L'amende pour défaut de dépôt de la déclaration d'employeur (amende de 100 D à 10.000 D) n'est applicable que sur intervention des services de l'administration fiscale.

§ 2. Omission ou inexactitude dans les renseignements fournis

Toute omission ou toute inexactitude relatives aux renseignements qui doivent être fournis sur la déclaration d'employeur est sanctionnée par une amende fiscale de 10 dinars.

Ainsi, l'identité incomplète du bénéficiaire d'honoraires et l'omission de mention d'un avantage en nature accordé au profit d'un salarié sur la déclaration d'employeur, constituent deux infractions sanctionnées chacune par une amende de 10 dinars.

Il est à noter que l'application de cette amende de 10 dinars ne peut intervenir qu'après le dépôt de la déclaration dont il s'agit et dans la mesure où le contrôle y relèverait des omissions ou des inexactitudes au niveau des renseignements exigés par la loi.

§ 3. Sanction prévue par l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS

Aux termes de l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations visées au paragraphe II bis de l'article 53 du code de l'IRPP et de l'IS et honoraires supportés par l'entreprise et non portés sur la déclaration d'employeur.

Cette sanction s'applique également en cas de défaut de dépôt de la déclaration d'employeur.

Selon la doctrine administrative, tout dépôt tardif de la déclaration d'employeur intervenant après la notification de l'avis de mise en vérification ne met pas obstacle à l'application par les services de contrôle de la sanction prévue par l'article 14 dudit code. Néanmoins, l'administration a été amenée en pratique à assouplir sa position en cas de première infraction.

Par ailleurs, la non déductibilité des sommes versées à ce titre par l'entreprise ne met pas obstacle à leur imposition selon le cas à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés entre les mains des bénéficiaires.

Section 6. Sanction pénale liée à la retenue à la source

Aux termes de l'article 92 du code des droits et procédures fiscaux, est punie d'un emprisonnement de 16 jours à 3 ans et d'une amende de 1.000 D à 50.000 D, toute personne qui, ayant retenu l'impôt à la source, n'a pas procédé au paiement des sommes dues au trésor dans un délai de six mois (6 mois) à compter du 1er jour qui suit l'expiration du délai imparti pour leur paiement, et ce, en sus du paiement de l'impôt en principal et des pénalités de retard.